



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 19. Oktober 2022 (810 22 120)

Steuern und Kausalabgaben

**Schenkungssteuer/Verfahrenssistierung bei hängigen ausserkantonalen Verfah-
ren/Zuständigkeit/Veranlagungsverjährung**

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Ana Dettwiler, Kantons-
richter Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichts-
schreiber Sandro Jaisli

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin, vertreten durch Jeremy Huart,
Rechtsanwalt

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Liestal, Vorinstanz**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Liestal, Beschwerdegegnerin**

Betreff Schenkungssteuer
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-
Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 11. Februar 2022)

A. Mit Veranlagungsverfügung vom 13. Februar 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) A.____ unter Anwendung eines Steuersatzes von 30% zu einer Schenkungssteuer in der Höhe von Fr. 186'000.--. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, dass die Steuerpflichtige am 3. Januar 2012 von B.____, welcher am XX. XX 2013 verstorben war, eine Schenkung in der Höhe von Fr. 630'000.-- erhalten habe. Die dagegen am 22. Februar 2019 erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 ab.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid rekurrierte A.____, vertreten durch Jeremy Huart, Advokat in Delémont, mit Eingabe vom 24. Juli 2020 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht).

C. Mit Gesuch vom 30. Oktober 2020 ersuchte der Rechtsvertreter von A.____ das Steuergericht um Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege. Dieses Gesuch wies das Steuergericht mit Präsidialverfügung vom 23. November 2020 ab, wogegen A.____ mit Eingabe vom 30. November 2020 Einsprache erhob. Mit Entscheid vom 12. Februar 2021 wies das Steuergericht die Einsprache zufolge fehlender Mittellosigkeit von A.____ ab. Die dagegen am 24. März 2021 erhobene Beschwerde wies das Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Urteil vom 13. September 2021 (810 21 76) ab.

D. Mit Eingabe vom 4. Februar 2022 ersuchte der Rechtsvertreter das Steuergericht um Sistierung des Verfahrens, da A.____ im Kanton C.____ in ein zivilrechtliches sowie ein strafrechtliches Verfahren verwickelt sei, deren Ausgang für das Verfahren vor der Vorinstanz entscheidend sei. Diesen Sistierungsantrag wies das Steuergericht mit Präsidialverfügung vom 9. Februar 2022 ab. Mit Entscheid vom 11. Februar 2022 wies das Steuergericht den an der Verhandlung erneut gestellten Sistierungsantrag ein weiteres Mal ab. Materiell wurde der Rekurs teilweise gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, den steuerbaren Schenkungsbetrag auf Fr. 586'750.-- zu reduzieren.

E. Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 11. Februar 2022 erhebt A.____, nach wie vor vertreten durch Jeremy Huart, mit Eingabe vom 25. Mai 2022 beim Kantonsgericht Beschwerde mit den unter Kosten- und Entschädigungsfolge gestellten Anträgen: (1) Die vorliegende verwaltungsgerichtliche Beschwerde sei gutzuheissen. (2) Das Urteil des Steuergerichts vom 11. Februar 2022 des Kantons Basel-Landschaft sei aufzuheben. (3) Die Sache sei an die Vorinstanz mit verbindlichen Weisungen zurückzuweisen.

F. Am 25. Mai 2022 reicht die Beschwerdeführerin ein Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege ein und beantragt darin die unentgeltliche Prozessführung für das vorliegende Beschwerdeverfahren mit dem unterzeichneten Advokaten Jeremy Huart als unentgeltlichem Rechtsbeistand.

G. Mit Eingabe vom 30. Juni 2022 lässt sich das Steuergericht vernehmen und beantragt unter Verweisung auf die Erwägungen des angefochtenen Urteils die Abweisung der Beschwerde. Gleichentags lässt sich auch die Steuerverwaltung vernehmen und beantragt ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

H. Mit Verfügung vom 15. Juli 2022 wird der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und verfügt, dass über das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung und Verbeiständung zusammen mit der Hauptsache entschieden werde.

I. Mit Eingabe vom 2. September 2022 reicht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin seine Honorarnote ein.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 und § 43 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Nach § 131 Abs. 2 lit. a StG ist die steuerpflichtige Person zur Beschwerde befugt. Da alle formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2). Das Kantonsgericht ist nach § 18 Abs. 3 VPO weiter nicht an die Begehren der Parteien gebunden, sondern es stehen ihm die gleichen Befugnisse zu wie den Einschätzungsbehörden (KGE VV vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

3. Vorliegend ist im Grundsatz die Rechtsnatur des von B.____ (selig) mit Vertrag vom 3. Januar 2012 an die Beschwerdeführerin bezahlten Betrages in der Höhe von Fr. 630'000.-- strittig: Während die Beschwerdegegnerin von einer Schenkung ausgeht, ist die Beschwerdeführerin der Ansicht, es liege ein rückzahlungspflichtiges Darlehen vor, das keine Schenkungssteuer auslöse. Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, dass die Vorinstanz einerseits den Verfahrensstierungsantrag zu Unrecht abgelehnt habe und andererseits zur Erhebung der Schenkungssteuer gar nicht zuständig gewesen sei. Schliesslich macht die Beschwerdeführerin geltend, dass eine allfällige Schenkungssteuerforderung verjährt sei.

4.1 Die Beschwerdeführerin führt aus, dass die Vorinstanz ihr Ermessen missbraucht habe, indem sie den Sistierungsantrag abgewiesen habe. Im Kanton C.____ würde noch ein Strafverfahren gegen sie laufen, dessen Ausgang für das vorliegende Verfahren relevant sei. Denn

würde sie im Zusammenhang mit dem Vertrag vom 3. Januar 2012 rechtskräftig wegen Urkundenfälschung verurteilt, würde dies die Authentizität des Schenkungsvertrages und damit den Schenkungswillen des Schenkers in Frage stellen. Zudem sei im Kanton C.____ ein von den Erben von Herrn B.____ eingeleitetes Zivilverfahren hängig, dessen Ausgang für das vorliegende Verfahren entscheidend sei. Ansonsten bestehe nämlich die Gefahr, dass die Beschwerdeführerin eine Steuer auf einen Betrag zahlen müsste, den sie nie geschenkt erhalten habe und dessen Rückzahlung zusätzlich von ihr verlangt werde. Aus diesen Gründen sei das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen, welche das Verfahren bis zur Klärung der Rechtslage in den C.____ Verfahren sistieren solle.

4.2 Die Beschwerdeführerin verneint weiter die Zuständigkeit der Steuerverwaltung zur Erhebung der vorliegenden Schenkungssteuer. B.____ habe nie Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft gehabt, sondern sei immer im Kanton C.____ wohnhaft gewesen. Die Anmeldung bei der Einwohnergemeinde D.____ habe nur einen administrativen Wohnsitz begründet, der lediglich ein Indiz für den zivilrechtlichen Wohnsitz sei. Deshalb sei der Kanton C.____ für die Erhebung einer Schenkungs- oder Erbschaftssteuer zuständig. Nur weil dieser von seiner Steuerhoheit keinen Gebrauch gemacht habe, bedeute dies nicht, dass nun der Kanton Basel-Landschaft dafür zuständig sei. Vielmehr liege ein Fall von virtueller Doppelbesteuerung vor. Zudem macht die Beschwerdeführerin geltend, dass vorliegend die Veranlagungsverjährung eingetreten sei, deren Verjährungsfrist am 1. Januar 2014 begonnen habe und am 31. Dezember 2018 abgelaufen sei.

4.3 Weiter bestreitet die Beschwerdeführerin den Abschluss eines Schenkungsvertrages zwischen ihr und B.____. Sie habe von Herrn B.____ zwar Pferde erhalten, wobei es sich nicht um eine Schenkung gehandelt habe. Die Pferde hätten nur deshalb auf ihren Namen gelautet, weil Herr B.____ nicht gewollt habe, dass seine Familie von diesen erfahre. Aus buchhalterischen Gründen habe ihre damalige Treuhänderin, welche ihre Tätigkeit mittlerweile eingestellt habe, diese Pferde als Darlehen verbucht. Das Eigentum an den Pferden sei aber nie auf sie übergegangen, sondern immer bei Herrn B.____ geblieben. Es fehle deshalb sowohl an einer Zuwendung als auch am Schenkungswillen. Es müsse weiter berücksichtigt werden, dass die von Herrn B.____ gekauften Pferde im Jahr 2012 kurz vor ihrem Karriereende gestanden und deshalb nicht mehr an Wettkämpfen teilgenommen hätten. Vielmehr hätten sie abgemacht, dass die Pferde ab dem Jahr 2013 in der Pension der Beschwerdeführerin in den Ruhestand gehen sollten. Für ihre berufliche Tätigkeit hätten diese Pferde keinen Nutzen, weshalb deren Wert für sie gleich null sei. Sie habe diese Pferde jahrelang auf eigene Rechnung gehalten und gepflegt und kümmere sich auch heute noch um sie. Weil der Schenkungsvertrag eine Fälschung sei, könne Herr B.____ gar nicht auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet haben, weshalb auch keine Schenkung vorliege.

4.4 Schliesslich stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass die Vorinstanz die Untersuchungspflicht verletzt als auch die Beweislastverteilung nicht beachtet habe, denn der Vertrag vom 3. Januar 2012 reiche nicht aus, um festzustellen, dass die Beschwerdeführerin einen Betrag von Fr. 630'000.-- erhalten habe. Es läge an der Beschwerdegegnerin nachzuweisen, dass der vertraglich festgelegte Gesamtbetrag schenkungsweise an

die Beschwerdeführerin übertragen worden sei, was vorliegend nicht der Fall sei. Vielmehr habe die Beschwerdeführerin tatsächlich nur Pferde ohne Marktwert erhalten.

5.1 Zur Abweisung des prozessualen Sistierungsantrages hält das Steuergericht fest, dass das steuerrechtliche Rekursverfahren nicht vom Ausgang des zivil- und strafrechtlichen Verfahrens im Kanton C.____ abhängt, womit die Sache entscheidungsreif sei. Dies gelte umso mehr, als dass ein Entscheid eines C.____ Gerichts einen Revisionsgrund darstellen würde. Sollte also das C.____ Zivilgericht den fraglichen Betrag als Darlehen qualifizieren und A.____ zur Rückzahlung an die Erben von B.____ verpflichten, könne die Rekurrentin ein ihr zumutbares Revisionsbegehren stellen. Einem Antrag auf Sistierung des Rekursverfahrens könne grundsätzlich nur ausnahmsweise und unter restriktiven Voraussetzungen entsprochen werden. Die Vorinstanz ist weiter der Ansicht, dass die Beschwerdegegnerin zur Erhebung der vorliegenden Schenkungssteuer zuständig gewesen sei, denn Herr B.____ sei in D.____, wo er auch Eigentümer einer Liegenschaft gewesen sei, angemeldet gewesen. Zudem habe der Vertreter der Beschwerdeführerin an der Parteiverhandlung vom 11. Februar 2022 ausgeführt, dass Herr B.____ immer im Kanton Basel-Landschaft gewohnt habe.

5.2 In Bezug auf die Frage, ob die Steuerverwaltung zu Recht von der Beschwerdeführerin eine Schenkungssteuer in der Höhe von Fr. 186'000.-- erhoben, hält das Steuergericht fest, dass auch im Steuerrecht für das Vorliegen einer Schenkung die Merkmale der Vermögenszuwendung, der Unentgeltlichkeit und des Schenkungswillens absolut begriffsnotwendig seien. Die Vorinstanz führt zunächst aus, dass die strittige Steuerforderung nicht verjährt sei. Massgebend für den Beginn der Verjährung sei der Zeitpunkt, in welchem die Steuerverwaltung vom fraglichen Rechtsgeschäft (vorliegend dem Vertrag zwischen B.____ und A.____ vom 3. Januar 2012) Kenntnis erhalten habe. B.____ sei am 31. Mai 2013 verstorben und das entsprechende Erbschaftsinventar datiere vom 9. Dezember 2013. Die Veranlagungsverfügung sei zwar erst mehr als fünf Jahre später, und zwar am 13. Februar 2019, ergangen. Da sich dem Erbschaftsinventar aber keine Hinweise auf eine Schenkung respektive einen Darlehensersatz entnehmen liessen, habe die Verjährungsfrist im Zeitpunkt, in welchem die Steuerverwaltung vom Erbschaftsinventar Kenntnis erhielt, noch nicht zu laufen beginnen können. Zudem sei die Schenkung auch nicht aus der Steuererklärung von B.____ hervorgegangen. Der Beginn der Verjährungsfrist sei dagegen auf jenen Zeitpunkt festzusetzen, in welchem die Steuerverwaltung vom fraglichen Rechtsgeschäft zwischen Herrn B.____ und der Beschwerdeführerin Kenntnis erhalten habe, wobei sich nicht mehr genau eruieren lasse, wann dieser Zeitpunkt gewesen sei. Zumindest erscheine es aufgrund der Datierung des Erbschaftsinventars (9. Dezember 2013), welches gerade noch keinen Hinweis auf eine Schenkung enthalten habe, nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge als ausgeschlossen, dass die Schenkung vor dem 13. Februar 2014 bei der Steuerverwaltung aktenkundig geworden sei, weshalb die Schenkungssteuer nicht verjährt sei.

5.3 Inhaltlich könne dem Vertrag vom 3. Januar 2012 entnommen werden, dass B.____ A.____ für den Kauf von Pferden und die Rückzahlung eines Teils einer Hypothek ein zinsloses Darlehen in der Höhe von Fr. 630'000.-- gewährt habe. Da er gleichzeitig auf dessen Rückzahlung verzichtet habe, liege nach § 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schen-

kungssteuer (ESchStG) vom 7. Januar 1980 eine Schenkung vor. Weiter sei vereinbart worden, dass B.____ im Gegenzug unentgeltlich eine Wohnung benutzen könne, wofür monatlich ein Betrag von Fr. 1'250.-- berechnet werde, der jährlich vom Darlehen abzuziehen sei. Die Parteien hätten zudem abgemacht, dass im Falle des Versterbens von A.____ B.____ keinen Anspruch gegenüber ihren Erben habe und im Falle des Versterbens von B.____ seine Erben keine Ansprüche gegen A.____ geltend machen könnten. Im Gegenzug habe A.____ für das Pferd E.____ zu sorgen. Aus dem Vertragsanhang vom 3. Oktober 2012 gehe zudem hervor, dass für Pflegeleistungen von A.____ an B.____ jeweils per 31. Dezember ein zusätzlicher monatlicher Betrag in der Höhe von Fr. 1'500.-- abgezogen werde. Dem Anhang vom 18. Dezember 2012 sei schliesslich zu entnehmen, dass sich A.____ verpflichte, für den Hund F.____ zu sorgen.

5.4 In Bezug auf die Frage der Echtheit des Schenkungsvertrages führt das Steuergericht aus, dass im Rahmen eines C.____ Verfahrens ein Gutachten bei der Universität G.____ eingeholt worden sei, welches im Bericht vom 7. März 2017 zum Schluss komme, dass die Unterschriften in Herrn B.____ Namen sowohl auf dem Vertrag vom 3. Januar 2012 als auch auf den Anhängen keine spontanen Unterschriften von Herrn B.____, sondern Fälschungen seien. Das in diesem Zusammenhang eingeleitete Strafverfahren sei aber nicht rechtskräftig abgeschlossen, weshalb der Vertrag im vorliegenden Verfahren immer noch als gültig zu betrachten sei. Der Gutachter habe sich im Übrigen nur mit der Unterschrift von Herrn B.____ auseinandergesetzt und spreche sich nicht zur Echtheit der Unterschrift von Frau A.____ aus. A.____ sei die einzige Person, welche von diesem Vertrag profitiere und sie habe sich im zivilrechtlichen Verfahren im Kanton C.____ zudem explizit auf diese Vereinbarung berufen, um daraus Rechte für sich abzuleiten. Deshalb könne sich das Steuergericht trotz der mutmasslichen Fälschung der Unterschrift von Herrn B.____ auf den Vertrag vom 3. Januar 2012 und dessen Anhänge stützen und in guten Treuen davon ausgehen, dass dieser jedenfalls die Sichtweise und Rechtsposition von A.____ widergebe. Entsprechend habe die Steuerverwaltung zu Recht eine Schenkungssteuer erhoben.

5.5 Schliesslich erwägt das Steuergericht, dass die Berechnungsgrundlagen nicht korrekt ermittelt worden seien, und berechnet diese neu. Dabei berücksichtigt es für die Wohnung einen Abzug von 17 Monaten (Januar 2012 bis Mai 2013) in der Höhe von Fr. 21'250.-- und für die Pflegeleistungen einen solchen von 8 Monaten (Oktober 2012 bis Mai 2013) in der Höhe von Fr. 12'000.--. Weiter weist es darauf hin, dass obwohl im Vertrag der Unterhalt von nur einem Pferd vereinbart worden sei, A.____ in der Rekurschrift geltend gemacht habe, dass die Vereinbarung drei Pferde betreffe. Da für einen Abzug der Kosten für den vereinbarten Unterhalt von Pferd(en) und Hund nach wie vor keine genügenden Nachweise vorlägen, könne letztlich offenbleiben, für wie viele Pferde A.____ zu sorgen gehabt respektive zu sorgen habe. Im Ergebnis reduziert das Steuergericht den Schenkungsbetrag um total Fr. 33'250.--, wodurch abzüglich des Freibetrages von Fr. 10'000.-- neu ein steuerbarer Schenkungsbetrag von Fr. 586'750.-- resultiere. Da kein Verwandtschaftsverhältnis im Sinne von § 12 Abs. 1 lit. a-c ESchStG vorliege, komme der Steuersatz von 30% zur Anwendung.

6.1 Die Frage, ob für die Erhebung der vorliegenden Schenkungssteuer eine Rechtsgrundlage gegeben ist, steht und fällt mit der Gültigkeit des Vertrages vom 3. Januar 2012

(sog. "CONTRAT" vom 3. Januar 2012 und der beiden "ANNEXE" vom 3. Oktober 2012 und 18. Dezember 2012). Sollte dieser Vertrag nämlich tatsächlich nicht von Herrn B.____ unterzeichnet worden, sondern von der Beschwerdeführerin gefälscht worden sein, läge keine Schenkung vor, die besteuert werden könnte. In diesem Lichte ist auch die Frage der Verfahrensassistierung zu beurteilen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss eine Verfahrensassistierung durch zureichende Gründe gerechtfertigt sein, ansonsten eine mit dem Beschleunigungsgebot nach Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 nicht zu vereinbarende Rechtsverzögerung vorliegen kann (BGE 130 V 90 E. 5). Eine Verfahrensassistierung kann insbesondere angezeigt sein, wenn ein anderes Verfahren hängig ist, dessen Ausgang von präjudizieller Bedeutung ist (BGE 123 II 1 E. 2b). Beim Entscheid darüber, ob das Verfahren zu sistieren ist, steht der Behörde ein erheblicher Ermessensspielraum zu.

6.2 Unstreitig ist, dass im Kanton C.____ zurzeit zwei Verfahren rechtshängig sind. In einem zivilrechtlichen Verfahren fordern die Erben von B.____ von der Beschwerdeführerin die Rückzahlung diverser Darlehensbeträge. Von diesem Verfahren betroffen ist auch die Überweisung des Betrages von Herrn B.____ an die Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 630'000.--. In einem strafrechtlichen Verfahren wurden der Beschwerdeführerin mit Anklageschrift vom 20. Mai 2020 Urkundenfälschung und versuchter Betrug vorgeworfen. Sie soll die Unterschrift von Herrn B.____ auf dem Vertrag vom 3. Januar 2012 gefälscht haben, um die von ihm erhaltenen Darlehen nicht zurückzahlen zu müssen. Mit Urteil des Strafgerichts H.____ vom 11. März 2021 wurde die Beschwerdeführerin wegen versuchten Betruges verurteilt. Gegen dieses Urteil hat die Beschwerdeführerin am 22. März 2021 Berufung erhoben.

6.3.1 In den vorliegenden Verfahrensakten befinden sich nur bruchstückhafte Auszüge aus den Akten des erwähnten Zivilverfahrens im Kanton C.____ betreffend die Rückzahlung der Darlehensforderungen. Die Erben B.____ führen aus, dass der Vertrag vom 3. Januar 2012 nicht gültig sei, da Herr B.____ diesen Vertrag gar nicht unterzeichnet habe (vgl. S. 7 des Verhandlungsprotokolls des Zivilgerichts H.____ vom 27. Januar 2022, aus welchem ebenfalls hervorgeht, dass die Erben B.____ von der Beschwerdeführerin Darlehen in der Höhe von insgesamt Fr. 800'000.-- zurückfordern). Aus demselben Protokoll wird ersichtlich (vgl. S. 10), dass die Beschwerdeführerin verneint, je Fr. 630'000.-- erhalten zu haben, und dass der Vertrag vom 3. Januar 2012 nicht wahrheitsgetreu sei. Im Verfahren vor Kantonsgericht reicht die Beschwerdeführerin neu das Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 16. September 2022 in dieser Angelegenheit ein, mit welchem sie verurteilt wurde, den Erben B.____ einen Darlehensbetrag von Fr. 630'000.-- zurückzubezahlen. In den diesbezüglichen gerichtlichen Erwägungen wurde festgehalten, dass es sich bei der Unterschrift von Herrn B.____ auf dem Vertrag vom 3. Januar 2012 gemäss graphologischem Gutachten vom 7. März 2017 um eine Fälschung handle (Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 16. September 2022). Das Kantonsgericht hat im Übrigen keine Kenntnis darüber, ob dieses Urteil mittlerweile rechtskräftig ist.

6.3.2 In diesem Zusammenhang ist auch auf das erbrechtliche Verfahren zwischen den Erben B.____ und der Beschwerdeführerin im Kanton C.____ zu verweisen, dessen Akten im vorliegenden Verfahren ebenfalls nur bruchstückhaft vorhanden sind. Im diesbezüglichen Urteil

des Zivilgerichts H.____ wird ausdrücklich festgehalten, dass das graphologische Gutachten vom 7. März 2017, wonach die Unterschrift von Herrn B.____ auf dem Vertrag vom 3. Januar 2012 gefälscht worden sei, von keiner der Parteien in Frage gestellt werde (Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 4. Dezember 2019).

6.4 All diesen Hinweisen in den vorhandenen Akten ging die Vorinstanz nicht nach und es wurden auch keine ergänzenden Aktenstücke oder amtlichen Erkundigungen eingeholt. Nach dem hiavor Gesagten drängten sich in Nachachtung der Untersuchungsmaxime weitere Sachverhaltsabklärungen aber geradezu auf. Sollte nämlich in den erwähnten Zivilverfahren unter den Parteien tatsächlich Einigkeit darüber bestehen, dass der Vertrag vom 3. Januar 2012 eine Fälschung ist, wäre dies ein bedeutender Hinweis dafür, dass keine Schenkung von Herrn B.____ an die Beschwerdeführerin stattgefunden hat und somit gar kein Schenkungssteuerobjekt vorläge. In diesem Zusammenhang ist weiter festzuhalten, dass das Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 4. Dezember 2019 (E. 6.3.2 hiavor) lediglich einen Nichteintretensentscheid darstellt, mit welchem die Frage des Vorliegens eines Darlehens oder einer Schenkung materiell nicht entschieden wurde. Aus all diesen Gründen ist die mit dem Einspracheentscheid vom 23. Juni 2020 getroffenen Feststellung, wonach das Zivilgericht H.____ mit dem Entscheid vom 4. Dezember 2019 die Klage der Erben B.____ abgewiesen habe und deshalb das Vorliegen einer Schenkung nachgewiesen sei, offensichtlich unzutreffend. Schliesslich lehnte die Vorinstanz den Beizug der Akten des Strafverfahrens im Kanton C.____ mit Verfügung vom 9. Februar 2022 ab, da nicht ersichtlich sei, welche neuen Erkenntnisse sich daraus ergeben sollten. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden, weil im Zeitpunkt des Urteils der Vorinstanz seit der Einreichung der Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Verurteilung wegen versuchten Betruges rund ein Jahr vergangen war. Im Lichte der sich stellenden Sachverhaltsfragen hätte zumindest eruiert werden können, ob die erstinstanzliche strafrechtliche Verurteilung auf dem graphologischen Gutachten vom 7. März 2017 beruht, ob dieses Gutachten im erst- oder zweitinstanzlichen Strafverfahren überhaupt beanstandet wurde und ob das erstinstanzliche Urteil gegebenenfalls bestätigt wurde.

6.5.1 Selbst wenn der Vorinstanz darin zuzustimmen ist, dass eine Verfahrenssistierung immer auch unter dem Aspekt des Beschleunigungsgebotes zu beurteilen ist, entbindet dies nicht von einer umfassenden Klärung des Sachverhalts. Dies gilt erst recht, wenn die Parteien von sich aus einzelne Unterlagen aus anderen (aus ihrer Sicht relevanten) Verfahren einreichen und gleichzeitig den vollständigen Aktenbeizug bei der Verfahrensleitung beantragen. Aufgrund des hiavor Gesagten ist festzustellen, dass die Ablehnung der Verfahrenssistierung durch die Vorinstanz auf unzureichenden Sachverhaltsabklärungen beruht und deshalb nicht nachvollziehbar ist. Daran ändert auch der vorinstanzliche Verweis auf die Möglichkeit der Beschwerdeführerin, später Revision verlangen zu können, nichts. Eine unzureichende Sachverhaltsabklärung kann nicht mit der Möglichkeit einer Urteilsrevision gerechtfertigt werden.

6.5.2 Dies gilt umso mehr, als dass es sich bei der Revision um ein ausserordentliches Rechtsmittel handelt, welches nach § 132 StG unter anderem nur dann Aussicht auf Erfolg hat, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden oder wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder be-

kannt sein mussten, ausser Acht gelassen hat. Erheblich sind grundsätzlich einzig Tatsachen, die zurzeit der Fällung des zu revidierenden Entscheides bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich zur Entdeckung gelangen, nicht aber nachträglich eingetretene. Ausser Acht fallen deshalb Tatsachen, die sich nach der fraglichen Veranlagung beziehungsweise nach Fällung des Rechtsmittelentscheides verwirklicht haben, es sei denn, sie wirken auf den zu revidierenden Entscheid zurück beziehungsweise waren im Zeitpunkt des zu revidierenden Entscheides latent vorhanden. Eine andere oder neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts ist keine solche Tatsache (KGE VV vom 18. September 2019 [810 19 104] E. 4.5 f.). Ob also die Beschwerdeführerin mit einem Hinweis auf das jetzt vorliegende Urteil des Zivilgerichts H.____ (E. 6.3.1 hiervor) oder mit Hinweis auf ein zukünftiges C.____ Strafurteil im Berufungsverfahren überhaupt die Prüfung einer Revision verlangen könnte, erscheint nach dem Gesagten unklar. Unabhängig davon ist zusammengefasst festzuhalten, dass sich die Frage, ob vorliegend eine Verfahrenssistierung sinnvoll ist oder nicht, erst in Kenntnis des massgebenden Sachverhalts beantworten lässt.

7.1 Die Beschwerdeführerin macht weiter die Unzuständigkeit der Beschwerdegegnerin zur Erhebung einer Schenkungssteuer geltend (E. 4.2 hiervor). Gemäss § 3 Abs. 2 ESchStG unterliegt der Erwerb beweglichen Vermögens der Schenkungssteuer, sofern der Schenker zur Zeit der Schenkung Wohnsitz oder Aufenthalt gemäss Art. 23-26 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 im hiesigen Kanton hatte. Der Begriff des steuerrechtlichen Wohnsitzes setzt sich aus dem objektiven, äusseren Element des Aufenthaltes und dem subjektiven, inneren Element der Absicht dauernden Verbleibens zusammen (§ 4 Abs. 2 StG). Der Aufenthalt bzw. das tatsächliche Verbleiben einer Person (objektives Element) äussert sich in der physischen Anwesenheit derselben an einem bestimmten Ort. Die Absicht, dauernd dort zu verbleiben (subjektives Element), ist nicht abhängig von einer ausdrücklichen Willenserklärung des Betroffenen. Obwohl es sich um ein subjektives Merkmal handelt, ist die Absicht dauernden Verbleibens anhand von objektiven, äusseren Umständen zu ermitteln. Gemeinhin kann darüber kein klarer Beweis geführt werden, sondern es ist aufgrund von Indizien eine Gewichtung vorzunehmen (Urteil des Bundesgerichts 2C_793/2013 vom 7. Mai 2014 E. 4.2). Die Absicht eines dauernden Verbleibens ist gegeben, wenn sich aus den gesamten äusseren Umständen erschliesst, dass die Person auf unbestimmte Zeit und nicht nur vorübergehend an einem bestimmten Ort verweilen will (BGE 132 I 29 E. 4.1). Dabei wird nicht die Absicht vorausgesetzt, an diesem Ort auf Lebzeiten zu verweilen; es genügt, dass die Person dort auf unbestimmte Zeit verweilen will, bis spätere Umstände Änderungen veranlassen (KGE VV vom 27. April 2016 [810 15 245] E. 5.2). Die Absicht ist ferner an demjenigen Ort gegeben, an dem eine Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, was sich vor allem durch die Wohnsituation, die Aufenthaltsdauer und die an diesem Ort gelebten familiären und gesellschaftlichen Beziehungen äussern kann. Zu berücksichtigen sind etwa Zivilstand und Familienverhältnisse, die Art der Erwerbstätigkeit, regelmässige oder nicht regelmässige Rückkehr an einen vom Arbeitsort verschiedenen Ort, Dauer und Zweck der Aufenthalte an den jeweiligen Orten sowie die dortigen Wohnverhältnisse. Im Übrigen kommt es auf die gefühlsmässige Bevorzugung eines Ortes nicht an; der Steuerwohnsitz ist insofern nicht frei wählbar (vgl. BGE 138 II 300 E. 3.2 m.w.H.). Es ist deshalb weder auf die bloss erklärten Wünsche des Steuerpflichtigen noch auf irgendwelche formellen Momente wie Hinterlegung der Schriften oder Ausübung

der politischen Rechte abzustellen. Auch die polizeiliche An- und Abmeldung ist für die Frage des steuerrechtlichen Wohnsitzes bzw. des tatsächlichen Aufenthaltes nicht entscheidend (KGE VV vom 14. November 2018 [810 18 60] E. 4.3 f.; KGE VV vom 27. April 2016 [810 15 245] E. 5.2).

7.2 Den Verfahrensakten lässt sich entnehmen, dass B.____ im Kanton Basel-Landschaft in D.____ angemeldet war. Dementsprechend wurde auch das öffentliche Erbschaftsinventar vom 9. Dezember 2013 vom Erbschaftsamt I.____ erstellt. In seinem Testament vom 22. Mai 2013 gab B.____ an, in D.____ wohnhaft zu sein. Aus dem Erbschaftsinventar wird ersichtlich, dass B.____ Eigentümer einer Liegenschaft in D.____ war, welche er nach dem Tod seines Vaters zusammen mit seiner Mutter in Erbengemeinschaft gehalten hatte. Zudem verfügte er über Bankkonten bei der J.____, der K.____, der L.____ und der M.____. Schliesslich gab es offene Forderungen der Steuerverwaltung Basel-Landschaft aus den Jahren 2012 und 2013. Dagegen befinden sich alle übrigen Liegenschaften von B.____ im Kanton C.____. Seine Ehefrau und seine Kinder haben ebenfalls allesamt ihren Wohnsitz im Kanton C.____. Im Verhandlungsprotokoll des Zivilgerichts H.____ vom 12. November 2015 wird die Ehefrau von B.____ dahingehend zitiert, dass ihr Ehemann den Vertrag vom 3. Januar 2012 nicht habe unterzeichnen können, weil er zu dem Zeitpunkt immer noch in N.____ gewohnt habe und kein Interesse daran gehabt habe, nach O.____ wohnen zu gehen. Die Ehefrau gab weiter an, dass ihr Ehemann seit 1994 im Kanton C.____ gewohnt habe und nur seine Papiere in D.____ gehabt habe. Sie und B.____ hätten bereits vor ihrer Heirat gemeinsam in N.____ im Kanton C.____ gewohnt (S. 4 des Protokolls des Zivilgerichts H.____ vom 12. November 2015). Aus einer Mail der Ehefrau von B.____ vom 5. Dezember 2018 an die Steuerverwaltung ergibt sich, dass man das Haus der verstorbenen Schwiegermutter in D.____ verkaufen musste. Auch dies spricht dafür, dass die Mutter von B.____ allein in D.____ gewohnt hatte und dieser seinen Wohnsitz nicht in D.____ hatte.

7.3 Aufgrund der vorhandenen Akten steht auf jeden Fall nicht fest, dass B.____ seinen (letzten) Wohnsitz in D.____ hatte. Allein die polizeiliche Anmeldung in D.____ oder eine entsprechende Erklärung in einer letztwilligen Verfügung genügen für sich allein nicht in jedem Fall zur Begründung eines Wohnsitzes (E. 7.1 hiervor). Vorliegend sprechen vielmehr die Aussagen der Ehefrau dafür, dass B.____ seinen Wohnsitz seit 1994 und bis zu seinem Tod ununterbrochen im Kanton C.____ hatte. Nach dem Gesagten ist zusammengefasst festzuhalten, dass auch bezüglich der Frage des letzten Wohnsitzes von B.____ weitere Sachverhaltsabklärungen notwendig sind.

8.1 Die Beschwerdeführerin ist weiter der Ansicht, dass für die von ihr veranlagte Schenkungssteuer die Veranlagungsverjährung eingetreten sei (E. 4.2 hiervor). Gemäss § 18 Abs. 2 ESchStG sind Grundlage der Veranlagung die amtlichen Erbschaftsinventare und die Meldungen der Grundbuchämter oder anderer Behörden. Wo Steuerfälle nicht amtlich zur Kenntnis der Steuerverwaltung gelangen, sind sie dieser vom Empfänger der Zuwendung, bei Schenkung auch vom Schenker, innerhalb von 30 Tagen seit dem Vermögensanfall zu melden. Gemäss § 24 ESchStG i.V.m. § 147 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern fünf Jah-

re, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens fünfzehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Vorbehalten bleiben § 146 StG und § 166 StG.

8.2 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins seit Fälligkeit gemäss § 135 Absätze 1-3 als Nachsteuer eingefordert. Wegen ungenügender Bewertung allein kann keine Nachsteuer erhoben werden (§ 146 Abs. 1 StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt nach § 146 Abs. 2 StG 10 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist. Das Recht, die Nachsteuer festzusetzen, erlischt nach § 146 Abs. 2 StG 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht.

8.3 Die Feststellung der Vorinstanz, wonach sich nicht eruieren lasse, wann die Steuerverwaltung Kenntnis von der Schenkung erhalten habe, es jedoch ausgeschlossen sei, dass dies vor dem 13. Februar 2014 passierte (E. 5.2 hiervor), ist so nicht zutreffend. Ist der Zeitpunkt eines Ereignisses nicht genau bestimmbar, ist lediglich die Behauptung, dass dieser Zeitpunkt sicher nicht vor einem bestimmten Datum liegt, nämlich nicht zulässig. Vielmehr ist für die Bestimmung der Veranlagungsverjährung nach dem Gesetzwortlaut allein die relevante Steuerperiode massgebend. Dabei beginnt die Verjährungsfrist nach Ablauf der Steuerperiode, in welcher sich der steuerauslösende Tatbestand ereignet hat (§ 147 Abs. 1 StG; E. 8.1 hiervor). In casu ereignete sich der steuerauslösende Tatbestand (die von der Beschwerdegegnerin behauptete Schenkung) im Jahr 2012 (Vertrag vom 3. Januar 2012), womit die Veranlagungsverjährung am 1. Januar 2013 zu laufen begann und – da keine Stillstand- oder Unterbrechungsgründe ersichtlich sind – am 31. Dezember 2017 eingetreten war.

8.4 Allerdings hatte die Steuerverwaltung bis am 31. Dezember 2017 keine Kenntnis von dem von ihr behaupteten steuerauslösenden Tatbestand, da im Erbschaftsinventar vom 9. Dezember 2013 nur Darlehen an die Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 719'000.-- und keine Schenkungen ersichtlich sind. Im Laufe der Jahre erhielt die Steuerverwaltung sowohl von den Erben B.____ als auch von der Beschwerdeführerin Eingaben betreffend die Sistierung der Einspracheverfahren gegen die Erbschaftssteuerbefugungen in Sachen Erben B.____ und der Beschwerdeführerin als Vermächtnisnehmerin. Einer Eingabe der Rechtsvertretung der Beschwerdeführerin an das Zivilgericht H.____ vom 24. Januar 2019 im Rahmen des erbrechtlichen Verfahrens zwischen den Erben von Herrn B.____ und der Beschwerdeführerin lässt sich erstmals entnehmen, dass die Beschwerdeführerin eine Schenkung geltend macht. Als Beilage dieser Eingabe wurde nämlich eine Kopie eines Verhandlungsprotokolls des Zivilgerichts H.____ vom 12. November 2015 eingereicht, aus welcher sich ergibt, dass die Beschwerdeführerin die Fr. 630'000.-- gemäss Vertrag vom 3. Januar 2012 als eine Schenkung von Herrn B.____ betrachte. Diese Seite des Protokolls findet sich in den Unterlagen der Steuerverwaltung mit dem handschriftlichen Vermerk "neue Schenkung" und den ebenfalls handschriftlich angebrachten Daten (Adresse und Personen-ID) der Beschwerdeführerin. Es ist somit davon auszugehen, dass die Beschwerdegegnerin mit Erhalt der Eingabe der Rechtsvertretung der

Beschwerdeführerin vom 24. Januar 2019 Kenntnis von der von ihr behaupteten Schenkung erhalten hat. Da die Beschwerdegegnerin damit zwar nach Ablauf der fünfjährigen Frist nach § 147 Abs. 1 StG, aber innerhalb der zehnjährigen Frist nach § 146 Abs. 2 StG von der angeblichen Schenkung erfahren und daraufhin am 13. Februar 2019 zu Lasten der Beschwerdeführerin eine Schenkungssteuer veranlagt hatte, ist keine Verjährung eingetreten. Die vorinstanzliche Feststellung, dass keine Verjährung eingetreten sei, erweist sich demnach im Ergebnis als richtig.

9.1 Schliesslich stellt sich die Beschwerdeführerin auf den Standpunkt, dass vorliegend zufolge einer Vertragsfälschung gar keine Schenkung, sondern ein Darlehen vorliege (E. 4.3 hiervor). Die Vorinstanz ist dagegen der Ansicht, dass der Vertrag vom 3. Januar 2012 noch immer als gültig und deshalb für sie als verbindlich zu betrachten sei, weshalb aus ihrer Sicht eine Schenkung vorliege. Zur Begründung hält sie im Wesentlichen fest, dass das im Kanton C.____ eingeleitete Strafverfahren nicht rechtskräftig abgeschlossen sei, die Beschwerdeführerin die einzige Person sei, welche von der streitigen Vereinbarung profitiere und sie sich im zivilrechtlichen Verfahren im Kanton C.____ zudem explizit auf die Gültigkeit dieser Vereinbarung berufen habe, um daraus Rechte für sich ableiten zu können.

9.2 Dieser Ansicht des Steuergerichts kann nicht gefolgt werden. Vielmehr hängt die Annahme einer Schenkung von der Gültigkeit des Vertrages vom 3. Januar 2012 ab. Eine gültige Vereinbarung zwischen B.____ und der Beschwerdeführerin kann allerdings nur bei Vorliegen von echten Unterschriften aller beteiligter Vertragsparteien angenommen werden. Stellt sich dagegen die Unterschrift des Schenkers als unecht heraus, kann bereits zufolge mangelndem "animus donandi" (Schenkungs willen) keine Schenkung mehr vorliegen. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz (vgl. dazu auch E. 5.4 hiervor) konnte sie sich mit ihrem Kenntnisstand nicht in guten Treuen auf den Vertrag vom 3. Januar 2012 stützen und, ohne weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen, von einer gültigen Schenkung ausgehen. Das graphologische Gutachten vom 7. März 2017 hat ergeben, dass die Unterschrift von B.____ eine Fälschung ist, was gemäss Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 4. Dezember 2019 von keiner Partei in Frage gestellt wurde (E. 6.3.2 hiervor). Entsprechend wurde die Beschwerdeführerin mit Urteil des Strafgerichts H.____ vom 11. März 2021 wegen versuchten Betruges verurteilt (E. 6.2 hiervor). Schliesslich wurde die Beschwerdeführerin mit Urteil des Zivilgerichts H.____ vom 16. September 2022 dazu verurteilt, den Erben von B.____ einen Darlehensbetrag von Fr. 630'000.-- zurückzubezahlen (E. 6.3.1 hiervor).

10. Nach dem hiervor Gesagten sprechen gewichtige Gründe dafür, dass die Unterschrift von B.____ auf der Vereinbarung vom 3. Januar 2012 gefälscht wurde und somit zufolge mangelndem Schenkungs willen gar keine Schenkung vorliegt. Auf jeden Fall kann bei dieser Ausgangslage ohne weitere Sachverhaltsabklärungen nicht einfach auf den Vertrag vom 3. Januar 2012 abgestellt und gestützt darauf eine Schenkung bejaht und diese auch besteuert werden. Es ist deshalb zusammengefasst festzuhalten, dass das vorinstanzliche Urteil vom 11. Februar 2022 in Gutheissung der Beschwerde aufzuheben ist. Im Übrigen ist die Angelegenheit zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Beschwerdegegnerin zurückzuweisen.

11.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend werden die Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 2'000.-- der unterliegenden Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt.

11.2 Nach § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin oder eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend hat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'208.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % MWST) zu bezahlen. Zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Angelegenheit an das Steuergericht zurückzuweisen. Durch diesen Ausgang des Verfahrens wird der Antrag der Beschwerdeführerin auf Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege gegenstandslos, sodass darauf nicht mehr weiter einzugehen ist.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts, Abteilung Steuergericht, vom 11. Februar 2022 aufgehoben und die Angelegenheit zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht, zurückgewiesen.
 3. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft auferlegt.
 4. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hat der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 4'208.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % MWST) auszurichten.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber